

مجلة الاجتهاد القضائي — المجلد 12 - العدد 02 (العدد التسلسلي 20) - أكتوبر 2019 — (ص: 41 - 64)

دور الرقابة المالية الخارجية في تجسيد مفهوم حوكمة الشركات (الرقابة عن طريق مندوب الحسابات في الجزائر نموذجا)

*The role of external financial control in the embodiment of concept governance
(Control through the representative of accounts in Algeria as a model)*

(1) **الدكتورة بلجراف سامية**

أستاذة محاضرة أ بقسم الحقوق

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

droit_alg@live.fr

تاريخ النشر
17 أكتوبر 2019

تاريخ القبول:
05 أوت 2019

تاريخ الارسال:
06 أكتوبر 2018

المخلص:

يتجسد مفهوم حوكمة الشركة من خلال تحديد مجموعة الضوابط التي تحدد مسؤوليات وواجبات أعضاء الإدارة داخل الشركة بما يحقق حماية فعالة لحقوق أصحاب المصالح فيها من خلال وضع آلية تحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للشركة من جهة وبين أهداف المساهمين الفردية والجماعية من جهة أخرى، ورغم كفاية قواعد الحوكمة لضمان فعالية مجلس الإدارة إلا أن وجود آليات للرقابة الداخلية عن طريق الجمعيات العامة والرقابة الخارجية تعتبر من أهم متطلبات الحوكمة ومحاورها الرئيسية، ويعتبر مندوب الحسابات صورة من صور الرقابة باعتباره مراجع مؤهل وحيادي للتحقق من صحة المعلومات وكافة البيانات المحاسبية الأخرى وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة.

الكلمات المفتاحية:

حوكمة الشركات، الرقابة الخارجية على الشركات، مندوب الحسابات.

Abstract:

The concept of corporate governance through a set of controls that define the responsibilities and the duties of the members of the administration within the company to achieve an effective protection of the stakeholders 'rights through the development of a mechanism to achieve a balance between the economic and social objectives of the company, on the one hand, and the objectives of the collective and individual shareholders on the other hand. And despite the adequacy of the rules of governance to ensure the effectiveness of the board of directors, it happens that the presence of internal control mechanisms through general assemblies and external oversight mechanisms are considered as one of the most important requirements for governance and its main axis. The representative of the accounts is considered as a form of censorship as qualified and impartial auditor to verify the information and all other accounting data, he exercises his profession with a complete independence and integrity.

Key words: Corporate governance- the external control to the company- The representative of the accounts.

Email: droit_alg@live.fr

¹ - المؤلف المرسل: الدكتورة بلجراف سامية /



مخبر أثر الاجتهاد القضائي على حركة التشريع ————— جامعة محمد خيضر بسكرة

مقدمة:

يرجع الاهتمام بحوكمة الشركات عموما إلى: الأزمات المالية والاقتصادية التي مست العديد من الدول، إضافة إلى الرغبة في الحد من استخدام السلطة الإدارية في غير مصلحة المساهمين وتفعيل مجالس الإدارة والسعي لتعزيز آليات الرقابة ومن ثم ضبط الأدوار والصلاحيات وضمان استمرارية وسلامة وقوة المؤسسات وضمان تحقيق قدر معقول من الربحية للاستثمارات وصولا إلى تدعيم الشفافية والتأكيد على أهمية الإفصاح، وقد تزايدت أهمية الحوكمة نتيجة لاعتماد اقتصاديات الدول على القطاع الخاص ممثلة في الشركات التجارية بعد انسحاب الدولة من المجال الاقتصادي باعتبار الدور الكبير لهذه الشركات في تحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي، فكان لا بد من إيجاد قطاع خاص قوي يسهم ليس فقط في تدعيم الاقتصاد الوطني للدولة، وإنما أيضا في المساهمة في تحمل الأعباء الاجتماعية تحت ما يعرف بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة.

وتعتمد كل دولة إلى اختيار آليات للحوكمة وتبني مناهج إصلاحية وآليات عمل من شأنها ترسيخ نزاهة المعاملات والمعاملات المالية تحديدا بوضع ضوابط ترسم بها الحد الفاصل بين المصلحة العامة ومصلحة المساهمين تتناسب مع ظروفها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وتعمل هذه الآليات على ضمان التوازن بين أصحاب المصالح جميعا من مساهمين وغيرهم بهدف تحسين الأداء المالي للشركة أولا وقيامها بدور فعال في الاقتصاد الوطني ثانيا. كما يعمل نظام حوكمة الشركات بما يركز عليه من آليات إدارية ورقابية على وضع إجراءات خاصة لتسهيل عملية اتخاذ القرار، وعلى القضاء على الفساد المالي والإداري، وضمان حماية مصالح صغار الشركاء وأصحاب الأموال القليلة في مواجهة القلة من مالكي رؤوس الأموال.

ومن هنا فإن حوكمة الشركات لا تعنى فقط مجرد احترام ما تم وضعه من قواعد وتفسيرها تفسيرا ضيقا، وإنما هي ثقافة وأسلوب لضبط العلاقة بين مالكي الشركة ومديرها والمتعاملين معها.

وقد وضع المشرع الجزائري نظاما مختلفة للرقابة في الشركات التجارية تتناسب مع الأشكال القانونية للشركات، وتعتبر شركة المساهمة وشركة المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء أو أحادية الشريك من الشركات التي أولاها المشرع عناية وأهمية خاصة ووضع لها نظاما خاصا للرقابة الداخلية والخارجية.

وتعتبر الرقابة عن طريق مندوب الحسابات أو ما يعرف أيضا بمحافظ الحسابات - المؤهل قانونا والذي تتوفر فيه الشروط القانونية - من بين طرق الرقابة التي اهتم بها المشرع

ووضع لها أحكاما قانونية تضمن استقلاليته كجهاز للرقابة، وكان أول تنظيم قانوني لمهنة مندوب الحسابات من خلال الأمر 75 / 59 المعدل والمتمم للقانون التجاري، ولم يخصه المشرع بتنظيم قانوني خاص إلا في سنة 1991 من خلال القانون 91 / 08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ثم القانون 10 / 01 الذي ألغى القانون السابق ولا يزال ساري المفعول والذي وضع نظاما قانونيا متكاملًا لمهنة محافظ الحسابات من خلال بيان شروطها القانونية والتزامات المحافظ ومسؤوليته في مواجهة الشركة.

وتهدف هذه الورقة البحثية لإبراز أهمية وفعالية حوكمة الشركات عموما كأسلوب تنظيمي لتجسيد رشادة المؤسسة ولضمان صدق ونزاهة المعلومة المالية المعروضة، ودورها في الحد من استخدامها بطريقة سلبية تمس بمصالح الأطراف الدائمة وذوو الحقوق في الشركة من جهة، وبيان الدور الذي يقوم به مندوب الحسابات في مراقبة العمليات الخاصة بالشركة باعتبار أن الرقابة تشكل إحدى أهم دعائم الحوكمة.

ولمعالجة هذا الموضوع ارتأينا تقسيمه إلى مبحثين نتناول في المبحث الأول الإطار المفاهيمي للحوكمة والرقابة الخارجية على الشركات من خلال بيان تعريفها وأهميتها في حياة الشركات وبيان دعائم حوكمة الشركات، ثم مفهوم الرقابة الخارجية لنشاط الشركات التجارية ودورها في حكمة الشركة من خلال بيان كل من تعريف الرقابة الخارجية وأهميتها. أما المبحث الثاني فنتناول فيه التنظيم القانوني لعمل مندوب الحسابات وآليات تدخله بالرقابة على نشاط الشركة وميزانياتها.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للحوكمة والرقابة الخارجية على الشركات

سنحاول من خلال هذا المبحث بيان تعريف حوكمة الشركات وأهميته في الحياة العملية للشركة والمزايا التي تعود على الشركة من وراء تجسيد هذا المفهوم في أرض الواقع، ومتطلبات هذا التطبيق.

المطلب الأول: تعريف حوكمة الشركات

لقد عرّفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حوكمة الشركات بأنها " القواعد التي تدير وتتحكم بأعمال المنشآت ويحدد هيكلها توزيع الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة فيها وهم مجلس الإدارة، المديرين والمساهمون وأصحاب المصالح وتضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الصائبة، وعند قيامها بذلك ستحدد أهداف الشركة من خلال هذه الهيكلية ووسائل تحقيق هذه الأهداف ومراقبة أدائها"¹.

¹ - هاشم رمضان الجزائري، حسين عبد القادر معروف، ماهية حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 25، المجلد السابع، تشرين الثاني 2009، ص ص 4 - 5.

دور الرقابة المالية الخارجية في تجسيد مفهوم حوكمة الشركات...

كما عرفت بأنها: "مجموعة من الآليات النظامية والمالية التي يتم من خلالها إيجاد وتنظيم الممارسات السليمة للحفاظ على حقوق حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة وضمان بقاء الشركة في بيئة الأعمال والمنافسة".¹

وعرفها البنك الدولي بأنها: "الأسلوب الذي تمارس به السلطة إدارته مصادر الدولة الاقتصادية والاجتماعية من أجل التنمية".²

ومن ثم فهي تعد إطارا يتضمن القواعد التي تحدد كيفية اتخاذ الشركات وخاصة شركات الاكتتاب العام لقراراتها والشفافية التي تحكم عملية اتخاذ القرار فيها، ومدى المساءلة التي يخضع لها مديري ورؤساء تلك الشركات وموظفيه والمعلومات التي يفصحون عنها للمستثمرين والحماية التي يقدمونها لصغار المستثمرين، وتتضمن أيضا موضوعات تتعلق بقانون الشركات وقوانين الأوراق المالية وقواعد قيد الشركات بالبورصة، والمعايير المحاسبية التي تطبق على الشركات المقيدة بالبورصة وقوانين مكافحة الاحتيال وقوانين الإفلاس كما تتضمن التشريعات التي يتعامل معها المساهمون والشركات.³

وفي ضوء هذه التعريفات يمكن أن نثبت ملاحظتين أولهما الاختلاف في تعريف حوكمة الشركات والذي يمكن رده إلى سببين يرتبطان بحدثة هذا المصطلح ويكمن الأول في أنه على الرغم أن مضمون حوكمة الشركات وكثير من المسائل المرتبطة به ترجع في جذورها إلى أوائل القرن 19 إذ تناولتها نظرية المشروع وبعض نظريات التنظيم والإدارة، إلا أن هذا المصطلح لم يعرف في اللغة الإنجليزية كما أن مفهومه لم يبدأ بالتبلور إلا منذ قرابة عقدين أو ثلاثة، وثانيهما اختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى هذا المصطلح فمن ركن إلى الناحية الاقتصادية ركز على الآلية التي تساعد الشركة للحصول على التمويل، وتضمن تعظيم قيمة أسهم الشركة واستمرارها في الأجل الطويل ومن نظر إلى الحوكمة من الناحية القانونية ألقى الضوء على طبيعة العلاقة التعاقدية التي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم والمصالح من ناحية والمديرين من ناحية أخرى، أما من نظر إليه من الناحية الاجتماعية فألقى الضوء على المسؤولية الاجتماعية للشركة في حماية حقوق صغار المستثمرين.⁴

¹ - ابراهيم محمد الجزراوي، بشرى فاضل خضير، أنموذج مقترح للإفصاح عن حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد التاسع والثلاثون، 2014، ص 333.

² - هاشم رمضان الجزايري، حسين عبد القادر معروف، المرجع السابق، ص 05.

³ - مراد كواشي، أهمية الحوكمة في تحسين الأداء الشامل لمنظمات الأعمال، مجلة جامعة بابل، العلوم الصرفة والتطبيقية، العدد 01، المجلد 25، 2017، ص 174.

⁴ - هاشم رمضان الجزايري، حسين عبد القادر معروف، المرجع السابق، ص 6 - 7.

وعموما يمكن اعتبارها مجموع السياسات الداخلية التي تختارها الشركة لتسيير جهازها الإداري بما يسهل عملية اتخاذ القرارات وإضفاء طابع الشفافية والمصادقية عليها بما يحقق مصالح المساهمين فيها والمتعاملين معها من جهة ويحقق خطط وأهداف الشركة ويضمن الشفافية والتنافسية في بيئة الأعمال من جهة أخرى.

وتشير البحوث والدراسات إلى أن هناك جهودا واضحة وملموسة على المستوى الدولي فيما يتعلق بتفعيل مفهوم حوكمة الشركات سواء كان ذلك من خلال المنظمات الدولية كمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والبنك الدولي وصندوق النقد الدولي هذين الآخرين بدءا برنامجا مشتركا يهدف إلى تقييم ممارسة حوكمة الشركات على مستوى الدولة قياسا على المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ويطلق عليه اسم تقارير حول احترام المواصفات والقوانين "ROSC"، وتم تطبيقه في دولتين هما مصر وتركيا، كما توجد جهود على المستوى الإقليمي لتفعيل حوكمة الشركات.¹

المطلب الثاني: أهمية حوكمة الشركات

إن الشركات التي تطبق مبادئ الحوكمة تطبيقا فعالا تعزز مستوى الثقة والاطمئنان لدى مساهميها على استثماراتهم، لأن ذلك يعد مؤشرا على دراية مجلس الإدارة بالمخاطر التي من الممكن أن تؤثر على بالشركة وقدرتها على إدارة هذه المخاطر، والحد منها مما يساعد المستثمر على اتخاذ القرار الاستثماري مع مراعاة المعايير الأساسية الأخرى للاستثمار، ذلك أن ممارسة الشركات للحوكمة ممارسة فعالة تؤدي إلى جذب المستثمرين واكتساب ثقتهم لما لها من ميزات أهمها توفير العدالة والشفافية لجميع أصحاب المصالح، في الغالب يلجأ المستثمرون إلى أصحاب الخبرات لإدارة أعمال الشركات التي يستثمرون بها نظرا إلى افتقارهم للوقت الكافي والخبرات اللازمة لإدارة تلك الشركات، ومن هذا المنطلق تبرز الحاجة إلى تطبيق الحوكمة التي تعزز ثقة الملاك بأن مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للشركة ملتزمون بتحقيق أهداف الشركة والحفاظ على حقوقهم، غير أن ما يمثل تحديا يواجه المساهمين هو أن أصحاب الخبرات من المديرين ليسوا في الغالب من المساهمين في الشركة فمن المحتمل أن يغلب المدير مصالحه الخاصة على مصالح المساهمين كما من الممكن أن يغلب مصالح فئة منهم، ومن هنا تبرز الحاجة إلى تطبيق حوكمة الشركات وذلك ببناء الأدوار التي تهدف إلى تكامل وتعزيز العلاقة بين

¹ - عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات " حالة السعودية "، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة م 22 ع 1، ص 188.

دور الرقابة المالية الخارجية في تجسيد مفهوم حوكمة الشركات...
إدارة الشركة والمساهمين فيها، وجميع أصحاب المصالح ومن ثم تحقيق مبدأ العدالة والشفافية.¹

كما يؤدي إتباع المبادئ السليمة لحوكمة الشركات إلى إيجاد الآليات المناسبة ضد الفساد، مع تشجيع الشفافية في الحياة الاقتصادية، وقد أثبتت الأزمات المالية المتتالية التي مست العديد من الدول أن حوكمة الشركات ليست مجرد قيم أخلاقية تتمسك بها الشركات، بل يمكن اعتبارها أكبر داعم لقطاع الأعمال ومساهم بشكل فاعل في زيادته التنافسية في السوق، حيث أن حوكمة الشركات تساعد على جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أو المحلية من خلال تدعيم الثقة في الحياة الاقتصادية للبلد، وتساعد في الحد من هروب رؤوس الأموال، ومكافحة الفساد الذي يدرك كل فرد الآن مدى ما يمثله من إعاقة للنمو، فالحوكمة هي أكبر ضمان للمستثمر الذي يبحث عن بيئة آمنة لاستثماراته، كما تعتبر أحد أهم أسباب زيادته إتاحة التمويل، وتوفر إمكانية الحصول على مصادر أرخص للتمويل، وهو ما يزيد من أهمية الحوكمة بشكل خاص بالنسبة للدول النامية والتي تحتاج إلى رفع الثقة في اقتصادها لتشجيع المؤسسات الدولية المالية على منحها التمويل الكافي للنهوض باقتصادها.²

و من هنا تهدف الحوكمة إلى تحقيق مجموعة كبيرة من الأهداف لو طبقت بشكل سليم لأدت دون شك إلى رفع أداء الشركات ومساعدتها على تحقيق أهدافها المرجوة، وتضادي تضارب المصالح وكل التصرفات غير المقبولة ماديا وأخلاقيا وإداريا.

المطلب الثالث: الدعائم الأساسية لحوكمة الشركات

يرتبط نظام حوكمة الشركات بمجموعة من الدعائم والمرتكزات الأساسية التي يوفر وجودها قياسا لوجود الحوكمة في أي شركة وموثوقيته في ظل إطار من الممارسات والقواعد، ومن هذه الدعائم والمرتكزات ما يلي:

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للشركة

يكفل وجود هيكل تنظيمي دقيق لأي شركة فعالية وموثوقية نظام الحوكمة، ويجب بالضرورة كفاءة التوزيع العادل للمسئوليات وتوضيح حدود الصلاحيات داخل الهيكل التنظيمي لتضادي تداخل الاختصاص وضمان سيرورة العمل بشكل سلس وسهل، وتوضيح إجراءات تفويضها، كما يجب تحديد أسس اختيار الأشخاص الكفؤين لكل من الإدارة العليا ومجلس

¹ - حوكمة الشركات، منشورات هيئة السوق المالية، المملكة العربية السعودية، ص 04 .

² - محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، منشورات بنك الإستثمار القومي يونيه 2007 ، ص ص 14 - 15 .

الإدارة، وحدود كل من الواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم مع التركيز على نطاق الصلاحيات التي يتمتعون بها.¹

الفرع الثاني: الإفصاح والشفافية والحفاظ على القيم الأخلاقية

وهو ما يمثل مقياسا هاما لمدى فعالية وكفاءة وموثوقية نظام الحوكمة في أي شركة لأن العدالة في توزيع المعلومات الصحيحة والواضحة والكاملة في الوقت المناسب لكل طرف له علاقة بالشركة يعزز من مدى الثقة بنظم إدارة الشركات وآلية توجيه العاملين فيها ومراحل اتخاذ القرارات ومدى القدرة على إدارة التفاعل في الشركة استنادا إلى المعلومات التي تم الإفصاح عنها بالتقارير والبيانات المالية السنوية والأسس المحاسبية المعتمدة.²

و تكمن القيم الأخلاقية في مراعاة كافة مصالح الأطراف وضرورة الاعتراف بها مما يعزز الثقة بين الشركاء ومجلس الإدارة وأصحاب المصالح المختلفة.³

الفرع الثالث: نظم الضبط والرقابة داخل الشركة

حيث يجب أن تتمتع السلطات التنظيمية والتنفيذية والرقابية بالصلاحيات الكافية والنزاهة والموارد اللازمة للقيام بواجباتها بطريقة مهنية وموضوعية وينبغي أن تتخذ الإجراءات الرقابية في الوقت المناسب.⁴

الفرع الرابع: الأنظمة والتشريعات القانونية

يجب في إطار حوكمة الشركات تعزيز وجود أسواق شفافة وعادلة وتوزيع فعال للموارد، ويجب أن تكون متسقة مع سيادة القانون من خلال تطوير إطار لحوكمة الشركات ووضع المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسات حوكمة الشركات وأن تكون متسقة مع سيادة القانون وشفافة وقابلة للتنفيذ وتقسيم المسؤوليات بما يخدم المصلحة العامة.⁵

الفرع الخامس: الأسواق التنافسية

تعطي الأسواق التنافسية مفهوما للفرص المتكافئة للجميع في العمل على دعم واستمرارية أنشطة الشركات وتعزيز أعمالها، حيث تبين معطيات الأسواق التنافسية أهم

¹ - على الدوغجي، حوكمة الشركات وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة التقارير المالية، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، ص ص 15 - 16.

² - علي الدوغجي، المرجع السابق، ص ص 15 - 16 .

³ - نفس المرجع، ص ص 15 - 16 .

⁴ - جليل طريف، مبادئ الـ G20 - للحوكمة، أخبار الإتحاد " حوكمة الشركات الفرص والتحديات "، الإصدار رقم 11 أكتوبر - نوفمبر - ديسمبر 2015، ص 04.

⁵ - جليل طريف، المرجع السابق، ص 04.

دور الرقابة المالية الخارجية في تجسيد مفهوم حوكمة الشركات...

الضرورات والإرشادات للحفاظ على استمرارية الشركة وقوة طرح منتجاتها وخدماتها للعمل على البقاء في هذه الأسواق وعدم الخروج منها.¹

المطلب الرابع: مفهوم الرقابة الخارجية لنشاط الشركات التجارية

يرجع تاريخ اهتمام المشرع الجزائري بالرقابة الخارجية على الشركات التجارية من خلال أول صدور للقانون التجاري الجزائري حيث نص عليه كآلية للرقابة على شركة المساهمة، غير أن النص عليه في القانون التجاري لم يمنع المشرع من تنظيم مهنة الرقابة الخارجية بنصوص خاصة مستنها العديد من التعديلات، كما اعتبر الرقابة الخارجية من أجهزة الرقابة على الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

الفرع الأول: تعريف الرقابة الخارجية للشركات

يقصد بالرقابة الخارجية أو ما يعرف بالمراجعة الخارجية: "العملية المنظمة التي تُؤدَّى عن طريق مراجع مؤهل وحيادي للتحقق من صحة المعلومات وكافة البيانات المحاسبية الأخرى عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة مع تقرير نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ القرار".²

وأمام الضرورة التي تمثلها المراقبة بالنسبة للشركات ألزم المشرع شركة المساهمة والشركة ذات المسؤولية المحدودة بشكليها "متعدد الشركاء وذات الشخص الوحيد" بتعيين مختصين لممارسة هذه المهمة وأطلق عليهم اسم محافظي الحسابات أو مندوبي الحسابات وخصهم بتشريع خاص هو القانون 91 / 08 المؤرخ في 27 / 04 / 1991³ الملغى بواسطة القانون 10 / 01 المؤرخ في 29 / 06 / 2010⁴ وعرفت المادة 23 من القانون 10 / 01 محافظ الحسابات بأنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، وتعتبر مهنة محافظ الحسابات عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الشركة بشأن نتائج التصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تماشيها مع المعايير المحددة وتوصيل هذه النتائج

¹ - على الدوغجي، المرجع لسابق، ص ص 15 - 16 .

² - الياس شاهد، عبد النعيم دفرور، الأخضر عياشي، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية جامعة حملة لخضر العدد 10 الجزء 02، 2017، ص 08.

³ - القانون 91 / 08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد، الجريدة الرسمية الصادرة في 01 ماي 1991، عدد 20.

⁴ - القانون 10 / 01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010 متعلق بهمن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42 الصادرة في 28 رجب 1431 الموافق لـ 11 يوليو 2010.

لستخدميها أصحاب المصلحة في الشركة أوهي الرقابة الممارسة من حري في مؤهل للقيام بعملية الشهادة على انتظام الحسابات السنوية للشركة ومصادقيتها".

ويعتبر مندوب الحسابات مهنة تقنية يمارسها محترفون في الشركات التجارية ولقد دفعت حتميات وضروريات قانونية وعملية إلى تنظيمها واحتلت مكانة أساسية باعتبارها هيئة من هيئات الشركة المراقبة، وينتظر من مهمة الرقابة الوصول إلى نتائج جوهية أسماها إعطاء صوراً وفيية وصادقة عن الشركة المراقبة.¹

أخذ المشرع بهذا النوع من الرقابة من خلال تمكين المؤسسات العمومية الاقتصادية المنظمة في شكل شركة المساهمة والشركة ذات المسؤولية المحدودة من تعيين محافظ الحسابات، ويظهر الدور الرقابي لمحافظ الحسابات أكثر فعالية لأنه يركز على الاستقلالية والنزاهة، فهو يعد جهازاً خارجياً للمشروع مستقل عن إرادة الشركاء، ولندوب الحسابات في الشركة ذات المسؤولية المحدودة نفس السلطات والوظائف لندوب الحسابات في شركة المساهمة باستثناء تلك المرتبطة بالشركة ذات المسؤولية المحدودة، فبناء على المواد 715 مكرر 4 والمادة 715 مكرر 10 إلى مكرر 14 من القانون التجاري² والقانون المنظم لمهنة محافظ الحسابات فإن المهام الأساسية تتمثل في التحقيق الدائم في دفاتر الشركة وحساباتها وفي مراقبة جديّة وانتظام الحسابات وصحتها.³

و تلجؤ أغلب التشريعات اليوم إلى تنظيم عملية مراجعة حسابات شركة المساهمة بواسطة خبراء محاسبين مختصين في ذلك وتهدف التشريعات من هذا التنظيم إلى ضمان القيام بمراجعة حسابات هذه الشركة لمراقبة أعمال مجلس الإدارة ودفاتر الشركة ومستنداتها وحساباتها التي تترجم في نجاح الشركة مالياً وتحقيقاً للأرباح وفقاً للأصول والقواعد المحاسبية.⁴

إلا أنه من الضروري الإشارة هنا بخصوص الشركة ذات المسؤولية المحدودة أن المشرع لم يُضمّن أحكامها الواردة في القانون التجاري أي مادة تشير إلى دور مندوب الحسابات فيها كجهاز

¹ - فنيخ عبد القادر، الجند المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، رسالة دكتوراه حقوق تخصص قانون الأعمال، جامعة وهران، السنة الجامعية 2011 - 2012 ص 11 .

² - الأمر 75 / 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية الصادرة في 19 ديسمبر 1975 العدد 101 المعدل والمتمم.

³ - كريمة كريم، شركة الشخص الواحد محدودة المسؤولية، الإطار القانوني للمشروعات المتوسطة والصغيرة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2014. ص ص 403 - 404.

⁴ - سميحة القيلوبي، الشركات التجارية، القاهرة: دار النهضة العربية، الطبعة 3، 1993، ص 1076.

دور الرقابة المالية الخارجية في تجسيد مفهوم حوكمة الشركات...
للقابة واكتفى بالنص عليه في قانون المالية التكميلي لسنة 2005¹ ثم قوانين المالية لسنتي 2011 و2012، رغم أن المشرع قد عدل النظام القانوني للشركة ذات المسؤولية المحدودة سنة 2015 إلا أنه اكتفى بتعديل المواد المتعلقة بعدد الشركاء ورأسمال الشركة فقط دون إشارته لمدوب الحسابات.²

الفرع الثاني: أهمية الرقابة الخارجية للشركات التجارية

أصبحت قواعد إدارة الشركات اليوم موضع العديد من المناقشات بين المساهمين من المستثمرين ورجال الإدارة، ولقد تطورت نظم إدارة الشركات، وكان هذا التطور نتيجة للممارسات الخاطئة وتعثر الشركات وتعرضها للأزمات والتي تنشأ عن خلل في النظام، وعادة كلما كان هناك أزمة أو تعثر واضح للشركة يكون ذلك نتيجة عدم الكفاءة وإساءة استخدام السلطة، وقد حظيت إدارة الشركات بقدر من الاهتمام لم تكن تخص به من قبل، حيث أن حالات الفشل في الشركات تعتبر مسؤولية جميع من لهم صلة مباشرة بالشركات مثل المديرين والمساهمين والمحاسبين وكذلك الموظفين والعملاء والموردين، إضافة إلى أن العولة تجبر العديد من الشركات - في ظل تطور وسائل الاتصالات وتدويل الاقتصاد والتحولات الهيكلية في أشكال الملكية للشركات والمضي في طريق الخصخصة - كل ذلك أجبر الشركات على طلب قواعد فعالة لإدارة الشركات، وذلك لتقليل مخاطر الاستثمار وكسب خبرة تنافسية في ظل سياسات داعمة منها نظم المحاسبة والمراجعة داخل هذه الشركات.³

وقد أصبح من المؤكد أن للمحاسبة دور رئيسي وفعال في خدمة الإقتصاد، مما أدى إلى ضرورة تنظيم عملية الإفصاح عن السياسات المحاسبية على المستوى القومي والدولي، حيث تساهم نظرية المحاسبة في ترشيد التطبيق المهني للمحاسبة عن طريق إرساء المبادئ العلمية المتعلقة بتحديد أسس قياس وعرض العمليات المالية، حيث أن المعايير المحاسبية ليست أداة للاسترشاد العام، وإنما هي تعبير عن كيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين، ونظرية المحاسبة هي الإطار الفكري، والمعايير هي الإطار التطبيقي لتنظيم الممارسة العملية، لذلك لابد من الربط

¹ - المادة 12 من الأمر رقم 05 / 05 المؤرخ في 25 جويلية 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 الجريدة الرسمية الصادرة في 26 جويلية 2005، عدد 52 المعدلة والمتممة .

² - علاوي عبد اللطيف، مدوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة دكتوراه تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، السنة الجامعية 016 - 2017، ص 219.

³ - محمد نجيب محمد صادق حسن، دور حوكمة الشركات في محاربة الفساد (وجهة نظر محاسبية)، بحث مقدم في المؤتمر الدولي السنوي السادس حول أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 17 - 19 أفريل 2006، ص 10.

بين الإطارين حتى تتحقق خاصية الملاءمة والتوافق بين النظرية والمعايير وفيما بين المعايير وبعضها البعض، ويعتبر الإفصاح المحاسبي هو جوهر النظرية المحاسبية، حيث يقضى بضرورة أن تفصح القوائم المالية الختامية عن السياسات والمعلومات المحاسبية بصورة كاملة وشاملة وواضحة بهدف تمكين أصحاب المصالح من حسن إصدار القرارات، وتجدر ملاحظة أن إعداد التقارير المالية الشفافة يتعدى مجرد تطبيق مجموعة من المعايير المحاسبية التي تهدف إلى توفير التناسق وقابلية المقارنة، إذ أن ذلك يعتبر جزءاً لا يتجزأ من نظام جيد مصمم بعناية لحوكمة الشركات، وفي الولايات المتحدة يطلب إلى مجالس الإدارة أن تتأكد من قيام المحاسبين والمراجعين وإدارة الشركة بأداء أعمالهم بطريقة سليمة وبشكل مستقل مع مراعاة أن يؤدي تطبيق تلك المعايير المحاسبية إلى توفير الشفافية.¹

إن أهمية الشركات وحجم رأسمالها فرض على المشرع الجزائري تبني نظامين للرقابة عليها هما نظام الرقابة الداخلي عن طريق مجلس المراقبة ونظام رقابة خارجي عن طريق مندوب حسابات لا علاقة له بتسيير الشركة.

المبحث الثاني: التنظيم القانوني لعمل مندوب الحسابات

ظهر مندوب الحسابات لأول مرة في فرنسا وتم تطبيقه كآلية للرقابة على صحة حسابات شركات مساهمة ودقتها تحقيقاً للمصلحة العامة ومصلحة المساهمين فيها خاصة مصالح صغار المساهمين بعد أن ثبتت صعوبة قيام المساهمين بواجب الرقابة بسبب قلة خبرتهم بالمجال التجاري والاقتصادي عموماً والذي يحتاج في غالب الأحيان للخبرة والدراية والتي قد لا تتوفر للمالكي الأسهم.

المطلب الأول: كيفية تعيين مندوب الحسابات

إن الدور الهام الذي يقوم به مندوب الحسابات في الرقابة على إدارة الشركة من شأنه أن يكشف المخالفات والتجاوزات التي يرتكبها أعضاء مجلس الإدارة، حيث يعول المساهمون كثيراً على الدور الذي يقوم به بصفته نائبا عنه في الرقابة على الشركة.²

وقد نصت المادة 02 من القانون 10 / 01 على أنه يمكن لكل شخص طبيعي أو معنوي ممارسة مهنة مراقب الحسابات إذا ما توفرت فيه الشروط التي نص عليها القانون في المادة 08 منه والمتمثلة في الجنسية الجزائرية وشهادة لممارسة المهنة مع أدائه اليمين أمام المجلس

¹ - محمد نجيب محمد صادق حسن، المرجع السابق، ص 13.

² - حماد مصطفى عزب، "رقابة المساهمين على إدارة الشركة كأحد صور الحوكمة"، بحث مقدم في المؤتمر العلمي السنوي الثالث حول الحوكمة والتنظيم القانوني لأسواق المال، المنعقد أيام 10 - 11 مايو 2016، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، العدد 01، الجزء الأول، مايو 2016، ص 155.

دور الرقابة المالية الخارجية في تجسيد مفهوم حوكمة الشركات...
القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبهم، وأن يتمتع بجميع حقوقه المدنية والسياسية وأن لا يكون قد صدر ضده حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة، كما يجب أن يكون حاصلًا على الاعتماد من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلاً في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

وبخصوص إجراءات تعيينه فقد نصت المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري على أن مهمة تعيين مراقب الحسابات موكلة إلى الجمعية العامة العادية للشركاء لمدة ثلاث سنوات يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين بجدول المصنف الوطني.¹
وإذا لم يتم التعيين من طرف الجمعية العامة أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعيّنين المهمة المسندة إليهم، يتم تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة المختص إقليمياً بناءً على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ويمكن أن يقترح هذا الإجراء من طرق كل معنى بالأمر وفي شركة المساهمة التي تلجأ علناً للإدخار يتم التعيين من طرف السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.²

ومحافظ الحسابات شخص طبيعي أو معنوي مستقل ومحيد ليست له علاقة مباشرة بالشركة تعرض عليه كافة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية لإبداء رأيه فيها فهو يقوم باختبار مدى شرعية وصدقية حسابات الشركة التي يقوم بمراجعة قوائمها المالية المختلفة.³
ومن هنا فإن مندوب الحسابات آلية رقابة فعالة لدى سلامة وصحة الوثائق المحاسبية للشركة تلجأ إليه الشركة لمراقبة كشوف حساباتها كواجب قانوني أكد عليه المشرع الجزائري.

المطلب الثاني: المبادئ التي تحكم عمل مندوب الحسابات

أكد نص المادة 03 من القانون 10 / 01 على مبدأي الحياد والنزاهة حيث نصت هذه المادة على أنه: "يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة". ورغم تأكيد هذه المادة على مبدأ النزاهة

¹ - يقوم مجلس المحاسبة بدراسة طلبات الاعتماد بصفة خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد ويقرر المجلس الصلاحية المهنية لشهادات وإجازات كل مترشح يطلب الاعتماد في صنف مهني / أو الصنف المهني الآخر ويدرس تطابق هذه الملفات مع أحكام القانون المنظم لهذه المهنة ليحدد المجلس الوطني للمحاسبة في أول يناير من كل سنة قائمة المهنيين المسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين بعد إتمامها من قبل وزير المالية.

² - الطيب بلولة، قانون الشركات، الجزائر: منشورات بيرتي، 2013، ص 263.

³ - لياس شاهد، المرجع السابق، ص 09.

والاستقلالية إلا أن تعيين مراقب الحسابات من قبل الجمعية العامة العادية للمساهمين يطرح السؤال حول مدى هذه الاستقلالية.

ويبرز ذلك واضحا أيضا من خلال إجراءات عزله حيث تتمتع إدارة المؤسسة بصلاحيات عزل مراقب الحسابات الخارجي المستقل إذا لم يتبع توجيهاتها، وهو ما يمثل تهديدا واضحا وفعليا لاستقلاله وحياده¹، في الوقت الذي تؤكد كل النظم القانونية التي نصت على الرقابة الخارجية على مبدأ استقلالية مندوب الحسابات عن الإدارة واعتباره أمرا ضروريا، ويتعين عليه حماية هذه الاستقلالية باعتبارها عنصرا مهما من عناصر أخلاقيات المهنة، ولا يخفى على أحد أهمية المبادئ الأخلاقية في تطوير معايير الأداء المهني.

وبالرابط بين الرقابة والحوكمة تعد حوكمة الشركات أحد أساليب المدخل الأخلاقي بوصفها نطاقا بمقتضاء تدار وتراقب الشركات، وأشار العديد من الباحثين إلى أن الحوكمة هي عملية رقابة على تصرفات الإدارة بضبط السلوك الأخلاقي من أجل حماية المستثمر وتحقيق التوازن بين مصالح الأطراف ذات العلاقة، كما أن الحوكمة لديها آليات رقابية وإشرافية داخلية وخارجية تهدف إلى حماية مصالح المستفيدين من الشركة وضمان استمراريته، وبذلك يمكن القول بأن لمراقب الحسابات دورا مهما في الحد من أساليب إدارة الأرباح في الشركات في ظل حوكمة الشركات إذا ما التزم بمعايير التدقيق الدولية وقواعد السلوك المهني والأخلاقي، وأن يضع نصب عينيه أن إدارة الشركة لها دوافع في تحريف الأداء الحقيقي للشركة لتضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية لتحقيق مكاسب خاصة.²

وإضافة إلى مبدأي الحياد والنزاهة نجد أن عمل مندوب الحسابات يحكمه مبدأين أساسيين آخرين هما:

*** مبدأ عدم التدخل في التسيير:**

تدعيما لمبدأ استقلالية محافظ الحسابات فقد منعه المشرع من التدخل في التسيير بطريق مباشر أو غير مباشر بل جعل ممارسته لأعمال التسيير تعد من حالات التنافس مع ممارسته لوظيفة المراقبة، وتطبيقا لذلك نصت المادة 65 من القانون 10 / 01 على أنه يمنع مندوب الحسابات عن ممارسة النشاطات التالية:

¹ - نياس شاهد، المرجع السابق، ص 12.

² - فيحاء عبد الخالق البكوع، سعاد سعيد غزال، كبرى محمد الطاهر، انعكاسات الإلتزامات الأخلاقية لمراقب الحسابات على أساليب إدارة الأرباح، مجلة تنمية الراهدين، العدد 114، المجلد 35، سنة 2013، ص ص 117 - 118.

دور الرقابة المالية الخارجية في تجسيد مفهوم حوكمة الشركات...

- القيام مهنيًا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة ويعتبر ذلك ضمانًا لاستقلاليتهم.

- القيام بأعمال التسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين تضادًا لوجود أي نوع من أنواع الإملاءات الخارجية.

- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير باعتبار أن الرقابة القبلية من اختصاص الإدارة تقوم بها قبل رفع حساباتها إلى هيئات الرقابة الداخلية والخارجية.

- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.

- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.

- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهده.

كما لا يمكنه الحلول محل المديرين في اتخاذ القرارات، ولا توجيه الانتقادات لأعمال التسيير والاعتراض عليها أو حتى تكييفها باعتبارها أخطاء في التسيير، بل يقوم بمراقبة تقارير التسيير وذلك لأن الكثير من أعمال الإدارة تخضع لاعتبارات الملاءمة التي تقدرها إدارة الشركة في ظل ظروف السوق وتتحمل وحدها مسؤولية قراراتها، لكن في مقابل ذلك ألزم القانون محافظ الحسابات بإعلام الميسرين والجمعية العامة بكل نقص يكتشفه من شأنه عرقلة استمرارية استغلال المشروع وهو ما يعرف بدور الإبلاغ والتحذير.¹

*** مبدأ الرقابة على الوضعية المالية للشركة:**

يمارس الشركاء رقابتهم على إدارة الشركة من خلال حضورهم للجمعيات العامة والإطلاع على وثائق ومستندات الشركة، إلا أن الواقع العملي كشف عن عزوف المساهم عن ممارسة حقه في الرقابة الشخصية على إدارة الشركة لأسباب كثيرة منها عدم الخبرة في كشف مخالفات وتجاوزات مجلس الإدارة، ولذلك ألزمت التشريعات الوطنية شركات المساهمة بتعيين مراقب حسابات يقوم بمهمة الرقابة على إدارة الشركة نيابة عن المساهمين.²

¹ - كريمة كريم، شركة الشخص الواحد محدودة المسؤولية، الإطار القانوني للمشروعات المتوسطة والصغيرة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2014، ص ص 406 - 407.

² - حماد مصطفى عزب، رقابة المساهمين على إدارة الشركة كأحد صور الحوكمة، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، أبحاث المؤتمر العلمي السنوي الثالث للحوكمة والتنظيم القانوني لأسواق المال المعقد في 10 - 11 مايو 2016، ملحق خاص، العدد 01 الجزء الأول، مايو 2016، ص 154.

طرح التساؤل حول مدى إلزامية تعيين مندوب الحسابات في الشركة ذات المسؤولية المحدودة حيث جاء في نص المادة 10 من القانون التجاري أن الأشخاص المعنوية التجارية ملزمة بالقيام أو بتكليف شخص آخر للقيام بالتدقيق في حساباتهم والتصديق عليها حسب الأشكال القانونية كما نص القانون أن الشريك الوحيد يصادق على الحسابات بعد تقرير الحسابات في أجل ستة أشهر اعتبارا من اختتام السنة المالية، بينما يرى رأي آخر أن المشرع لم يكن ينوي جعل تعيين مندوب الحسابات إجباريا في الشركات ذات المسؤولية المحدودة باعتبار أن المشرع لم يفرض أي عقوبة جزائية على مخالفة هذا الالتزام على خلاف الأمر بالنسبة لشركة المساهمة حيث استخدم المشرع عبارات تدل على التخيير وليس الإلزام "عند الاقتضاء" "إن وجد" "في الشركات التي لا يشترط فيها تعيينه"¹.

إن تعيين مندوب الحسابات في الشركة ذات المسؤولية المحدودة لاسيما عندما تكون ذات حجم كبير يبدو ضروريا مادام أن مندوب الحسابات لا يعتبر مجرد شكلية وقد جاء الأمر 05 - 05 ليؤكد ضرورة تعيين مندوب الحسابات.

ويقوم مندوب الحسابات بالتدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك، ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين ويجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابة التي يرونها مناسبة كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حال الاستعجال.²

كما يفحص مندوب الحسابات تقرير التسيير والجرد والحسابات السنوية المعداد من طرف المسير وبعد هذا الفحص يحرر تقريراً ويعرض كل شيء على مصادقة الشريك الوحيد، ومندوب الحسابات مطالب كذلك بإعلام الشريك الوحيد بكل مخالفة أو خلط في الذمة المالية وبكل نقص قد يكتشفه أو يطلع عليه مما يمكن أن يعرقل استغلال الشركة.³

ولا شك أن الدور الهام الذي يقوم به مراقب الحسابات في الرقابة على إدارة الشركة من شأنه أن يساعد في كشف مخالفات والتجاوزات التي يرتكبها أعضاء مجلس الإدارة، حيث

¹ - الطيب بلولة، المرجع السابق، ص ص 211 - 212 .

² - بلعيساوي محمد الطاهر، الشركات التجارية "شركات الأموال"، الجزء الثاني، الجزائر: دار العلوم للنشر والتوزيع، طبعة 2014، ص ص 69، 70.

³ - الطيب بلولة، المرجع السابق، ص 277.

دور الرقابة المالية الخارجية في تجسيد مفهوم حوكمة الشركات...
يعول الشريك كثيرا على الدور الذي يجب أن يقوم به المراقب بصفته نائبا عنه في الرقابة على الشركة.¹

إن الدور الذي يقوم مندوب الحسابات تقابله أحكام المسؤولية المدنية الجزائية لهذا الأخير والناجمة عن الإخلال بالتزاماته القانونية اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ولا تبرأ ذمته إلا إذا أثبت أنه قد قام بالمتطلبات العادية لتوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات وإن لم تتم معالجتها عليه أن يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة بكل ذلك.²

المطلب الثالث: آليات رقابة مندوب الحسابات على الشركة

يمارس مندوب الحسابات مهمة الرقابة الخارجية على الشركة التجارية من خلال إنجاز بعض التقارير يتعلق الأمر بما يلي:

الفرع الأول: إنجاز التقرير العام حول نشاط المشروع

يقصد بالتقرير العام التقرير السنوي الذي يقدمه محافظ الحسابات للجمعية العامة والذي أشارت إليه المادة 584 / 5 من القانون التجاري، ويرفع خلال ستة أشهر على الأكثر من انتهاء السنة المالية وهو يتضمن كل المعلومات الخاصة بنشاط الشركة ووثائقها وميزانياتها، فيثبت فيه نتائج قيامه بكل مهامه من الإطلاع على الوثائق والتحقيق فيها، فيضع بموجبه إشارات بأن الحسابات السنوية المحددة في تقرير التسيير وباقي الوثائق الأخرى منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة، وأيضا وضعيتها المالية وذلك لتمكين الشركاء من الوقوف على المركز المالي الحقيقي للشركة قبل انعقاد الجمعية العامة بـ 15 يوما، حيث يقوم محافظ الحسابات بمراقبة هذا التقرير للتأكد من صحته مقارنة بالوثائق المقدمة والوضع المالي للشركة ثم المصادقة عليه من طرف الجمعية العامة وفقا للمادة 584 / 5 من القانون التجاري، وبذلك يتأكد من خلال حساب النتائج والميزانية من وجود الأرباح والخسائر وهل هي قابلة للتوزيع وذلك بعد تأكده من احترام الشركة للاقتطاعات القانونية أو الاتفاقية، كما يسهر على احترام الشركة لمبدأ المساواة بين الشركاء سواء في الحقوق المالية "تحمل الأرباح والخسائر، التصرف في الحصص الاجتماعية"، أو حقوق غير مالية "كالتصويت والمشاركة في الجمعية العامة".³

¹ - حماد مصطفى عزب، المرجع السابق، ص 155 .

² - بلعيساوي محمد الطاهر، المرجع السابق، ص 71 .

³ - كريمة كريم، المرجع السابق، ص ص 409 - 410 .

وهو ما أكد عليه المشرع في المادة 23 من القانون 10 / 01 في فقرتها الأولى والثانية حيث نصت على: "يضطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص".

وتبعا لذلك نصت المادة 31 من نفس القانون على أن لمحافظ الحسابات أن يطلب في أي وقت وفي عين المكان الإطلاع على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة، كما يمكنه أن يطلب كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لأزمة.

ويتعين عليه أن يقدم تقريره إما إيجابا في حالة رضاه عن النتائج المتوصل إليها، بإثبات انتظام الحسابات وأن الميزانية تعبر بوضوح عن حقيقة مركزها المالي وحساب الأرباح والخسائر يعبر عن الوجه الصحيح عن نتائج نشاط الشركة واتفاق بيانات تقرير التسيير مع ما هو ثابت في دفاتر الشركة ومستنداتها، أو برضاه بالنتائج مع تقديم بعض التحفظات كعدم تعبير عناصر الميزانية عن مضمونها أو إختلاف بعض بيانات تقرير الإدارة مع مستندات الشركة، كما يمكنه أن يقدم تقريراً سلبياً برفض مندوب الحسابات إصدار شهادة سلامة حسابات الشركة وانتظامها متى اكتشف وجود مخالفات أو أخطاء جسيمة، مع ضرورة تحديد أسباب رفض إصدار الشهادة تحت طائلة مسؤولية جبر الضرر الذي يتسبب فيه عدم إصدار التقرير.¹

ومن خلال اتباع هذه الإجراءات يضمن المساهمون في الشركة صحة الوثائق المحاسبية وسلامة الوضعية المالية للشركة.

الفرع الثاني: وضع التقارير الخاصة المرتبطة بنشاط الشركة

ويتعلق الأمر بالتقارير التي يحررها مندوب الحسابات في حالة وجود اتفاقيات تبرم بين الشركة وأحد مؤسسيها أو أحد أعضاء مجلس الإدارة، حالة تخفيض رأسمال الشركة، حالة تحويل الشركة، حالتي الإدماج والانفصال.

* حالة الاتفاقيات التي تبرم بين الشركة وأحد مؤسسيها أو أحد أعضاء مجلس الإدارة وهو ما نصت عليه الفقرة 03 من المادة 23 والتي جاء فيها "يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين

¹ - كريمة كريم، المرجع السابق، ص ص 410 - 411.

دور الرقابة المالية الخارجية في تجسيد مفهوم حوكمة الشركات...

الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة".

وعلى الرغم من أن هذه الاتفاقيات قد تحقق مصلحة للشركة إلا أنه قد ينجر عنها تضارب مصالح مع ترجيح للمصلحة الخاصة وهو ما حاول المشرع التأكيد عليه في المادة 628 من القانون التجاري الجزائري والمادة 672 من القانون التجاري، حيث أشارت المادة الأولى إلى أن هذا النوع من الاتفاقيات يحتاج تقريراً خاصاً، وتحتاج لاستئذان الجمعية العامة قبل عقدها بعد تقديم تقرير مفصل عنها من مندوب الحسابات، وتخضع للترخيص المسبق أيضاً للاتفاقيات التي تعقد بين شركة ومؤسسة إذا كان أحد أعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركة مالكا أو شريكا أو مسيرا أو قائما بالإدارة أو مديرا عاما للمؤسسة.¹

* حالة تعديل رأسمال الشركة بالزيادة أو النقصان: يمكن أن يحدث تخفيض في رأسمال الشركة بناء على قرار مسبب من الجمعية العامة غير العادية وفقا للشروط المنصوص عليها لتعديل القانون الأساسي ويمكن أن يحدث كذلك في الحالات التي تسجل فيها الشركة نقصا في رأسمالها ولا يجوز بأي حال من الأحوال أن يمس التخفيض بالمساواة بين الشركاء.²

حيث يدرس مندوب الحسابات ما إذا كانت شروط تخفيض رأسمال الشركة تستند للقانون ويتأكد على الخصوص أن عملية التخفيض لا تنقص مبلغ رأسمال الشركة لأقل من الحد الأدنى القانوني واحترام المساواة فيما بين المساهمين، واحترام مجموع الأحكام القانونية والتنظيمية، هذا ويتضمن تقريره الخاص على الأخص التذكير بالنصوص التشريعية المطبقة والفحوصات المنجزة وخلاصات تشير إلى ملاحظات أو غيابها حول العملية دون أن ترقى إلى التصريح بمدى ملاءمة عملية تخفيض رأس المال، أما بخصوص زيادة رأسمال الشركة فنجد أنه فيما يتعلق بشركة المساهمة فلا يتم ذلك إلا إذا سمحت به الجمعية العامة غير العادية بناء على تقرير من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وذلك بإحدى الطرق المتاحة، إما بإضافة قيمة إسمية للأسهم الموجودة أو بإصدار أسهم جديد. وفي هذه الحالة الأخيرة يمكن إرفاقها بشرط إلغاء حق الأفضلية في الإكتتاب بالنسبة للمساهمين القدامى وذلك بغرض ضم مساهمين جدد في هذه الحالة فقط لا يجوز إلغاء هذا الحق إلا بناء على تقرير مجلس الإدارة

¹ - علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات ودوره في مختلف الشركات التجارية، رسالة دكتوراه تخصص قانون الأعمال، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، السنة الجامعية 2016 - 2017، ص 177.

² - الطيب بلولة، المرجع السابق، المرجع السابق، ص 215.

أو مجلس المديرين أو تقرير مجلس مندوبي الحسابات وفقا لما نصت عليه المادة 697 من القانون التجاري.¹

* حالة تعديل نظام الشركة: يخضع تعديل القانون الأساسي إلى شرطين مداولة من الجمعية العامة غير العادية والإجراءات الشكلية المنصوص عليها في القانون الأساسي والتشريع، وفي غياب ذلك يكون التعديل باطلا ما عدا إذا حدثت تسوية في الآجال المعقولة.² وقد نص المشرع في المادة 717 فقره 02 من القانون التجاري على أن التعديل المتعلق بنظام الشركة تبت فيه الجمعية العامة بعد الإطلاع على الحسابات الموضوعة حسب الأشكال والطرق القديمة الجديدة، وبناء على تقرير مجلس الإدارة أو القائمين بالإدارة وكذا تقرير مندوبي الحسابات وبصفة عامة هذه التعديلات قد تمس شكل الشركة الأصلي أو تعديل في رأسمالها أو حتى قيامها بعمل ما كإصدار أسهم أو سندات مثلا يؤدي إلى حركة في نشاطها وإنتاجها.³

* حالتى الاندماج والانفصال: الاندماج هو وسيلة من وسائل التركيز الاقتصادي حيث يتميز الاقتصاد المعاصر بظاهرة تركيز المشروعات وتحويل الوحدات الاقتصادية من وحدات صغيرة إلى وحدات كبيرة حتى أصبح المشروع الكبير في هذا العصر المحرك الفعال لتحقيق التقدم الاقتصادي ويستعمل هذا الاندماج لتحقيق هذا التركيز ونشوء المشروعات الضخمة، هذا ويكتسب الاندماج أهميته من حيث أنه يدعم القدرة على المنافسة ويسمح بارتفاع رقم الإنتاج.⁴ أما الانفصال فيتمثل في تقسيم أموال شركة لنقلها إلى شركة أخرى أو عدد شركات قائمة أو في طور النشأة.⁵

ويقدم مجلس الإدارة أو القائمون بالإدارة مشروع الإندماج والانفصال إلى مندوب الحسابات للشركة قبل العملية بـ 45 يوما من البت في الموضوع، وهذا الأخير يضع تقريره الخاص بالعملية المراد تحقيقها في المقر الرئيسي وتحت تصرف الشركاء والمساهمين وذلك قبل 15 يوما السابقة لانعقاد الجمعية المدعوة للنظر في هذا المشروع وذلك بعد الدراسة الكافية والوافية للمشروع المراد تحقيقه، وطبعا ذلك لا يتأتى إلا بعد إطلاع مندوب الحسابات أو مندوبي الحسابات للشركات المعنية على الوثائق والمستندات لباقي الشركات الأخرى مع

¹ - علاوي عبد الطيف، المرجع السابق، ص 120 - 121.

² - الطيب بلولة، المرجع السابق، ص 214.

³ - علاوي عبد الطيف، المرجع السابق، ص 118.

⁴ - المرجع نفسه، ص 119.

⁵ - الطيب بلولة، المرجع السابق، ص 217.

دور الرقابة المالية الخارجية في تجسيد مفهوم حوكمة الشركات...
الاستعانة بخبراء يختارونهم عند الاقتضاء، وكذا التشاور فيما بينهم والخروج بتقرير يبين فيه كل ما يتعلق بالعملية قيد الدراسة من أهداف وشروط وحتى الأسباب المؤدية للتحقيق فيها كإعادته تقدير الحصص أو توزيع الأرباح وكذا انتقال الديون وانخفاضها عن قيمتها.¹
واضافة إلى هذه التقارير التي يلتزم مندوب الحسابات بإعدادها يتعين عليه إعداد تقارير أخرى حددتها المادة 25 وتتمثل فيما يلي:
- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمسة الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.
خاتمة:
تؤدي حوكمة الشركات إلى دعم الكفاءة الاقتصادية للشركات بما يؤدي إلى قيامها بدورها في المجتمع عموماً كما تسهم في تدعيم الإفصاح والشفافية، وبات ضروريا اليوم إعادة النظر في النصوص القانونية والتنظيمية التي تحكم المجال التجاري بما يتماشى ومتطلبات حوكمة الشركات، وتعتبر القواعد المنظمة للرقابة على إدارة الشركة أحد صور الحوكمة تسهم دون شك في القضاء على الفساد المالي والإداري، وما قد ينتج عنه من نتائج سلبية سواء بالنسبة للشركاء أو من له مصلحة مع الشركة، ورغم الأهمية العملية لمهام مندوب الحسابات الرقابية كجهة للتدقيق المحاسبي والإعلام والإنذار، إلا أن أهم انتقاد وجه لنظامه القانوني في الدول التي تبنت هذا النوع من الرقابة يتمثل في آلية التعيين نفسها حيث يتم تعيينه من قبل إدارة الشركة نفسها ويرى المنتقدون أنه من غير المتوقع أن يتمتع المراقب بالحياد المطلوب كمبدأ أساسي لنشاطه طالما أنه يراقب جهة التعيين، بينما الهدف الأساسي لعملية الرقابة هو تمكين المساهمين والموظفين والدائنين وغيرهم وتعزيز الشفافية والإفصاح في البيانات المحاسبية.

¹ - علاوي عبد الطيف، المرجع السابق، ص 119، 120 .

ورغم ذلك فإنه وبالنظر إلى النظام القانوني المنظم لمهنة مندوب الحسابات في الجزائر فإننا نستطيع القول أن تطبيق الإلتزامات الواردة في النصوص القانونية والتقييد بحدود النشاط المحدد في القانون كضيلة بتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة وضمان نزاهة مراقب الحسابات خاصة وأن القانون اشترط أن يتم اختيار مندوب الحسابات من بين المسجلين في سجل الغرفة الوطنية لحفاظي الحسابات تكريسا لحماية هذه المهنة من أي منافسة غير مشروعة محتملة، وألزم الشركات بعدم تعيين من يتواجد خارج المصف الوطني، كما حدد إلتزامات صارمة عليه ورتب مسؤوليته المدنية والجزائية في حال مخالفة الإلتزامات القانونية وهو ما أكدت عليه المادة 03 من القانون 10 / 01 التي أزمته بتطبيق الأحكام القانونية المعمول بها في مجال المحاسبة ومباشرة مهامه بنزاهة واستقلالية، وهو ما دفع الفقه إلى اعتباره موظفا وليس من أجهزة الشركة لأن مهامه مستقلة ودائمة ومنظمة قانونا على الرغم أن تعيينه يكون باتفاق الشركاء لكن يكون بمقتضى قرار وليس بمقتضى عقد.

ورغم أن النص على تعيين مندوب الحسابات في شركة المساهمة والشركة ذات المسؤولية المحدودة فقط، إلا أن تعيينه قد يحقق نتائج إيجابية بالنسبة لغيرهاتين الشركتين، ولا نرى سببا لقصر تعيينه في شركتين فقط، كما أن الإبقاء على مواد تعيين مندوب الحسابات في الشركة ذات المسؤولية المحدودة ضمن نصوص قانون المالية وعدم نقل محتواها إلى القانون التجاري يطرح التساؤل حول سبب تردد المشرع الجزائري من بسط رقابة فعالة على هذه الأخيرة.

- إن الفصل بين صلاحيات المدير والجمعيات العامة والمساهمين ودعم مبدأ المساءلة ورفع درجة الثقة يسهم بلا شك بشكل إيجابي في تدعيم الثقة في الحياة التجارية، وتمكين الأطراف ذات العلاقة بالشركة من رقابة أداؤها ومردودها ودورها في الحياة الاقتصادية من خلال الفصل بين الملكية والرقابة على الأداء وعدم الخلط بين المسؤوليات، وتمكين الغير من التعاملين معها من الإعتماد على التقارير المالية والمحاسبية التي ينجزها مندوب الحسابات عند اتخاذ قرار التعامل مع الشركة أو عدمه.

- كما أن الرقابة على الشركات إلى تفاذي المشاكل المحاسبية والمالية، وهو ما يساهم بشكل إيجابي في تدعيم واستقرار نشاط الشركات والمساعدة في تحقيق التنمية والكفاءة الاقتصادية كما تؤدي إلى توجيه الإستثمارات، فأصحاب رؤوس الأموال بحاجة إلى المعلومات المالية المتعلقة بالشركة والتي لا تكفي فيها التقارير التي ترفع من إدارتها بل لا بد من مهني محايد عنها يقوم بها لنح المصادقية لتلك التقارير حتى تعتبر مرجعا موثوقا فيه عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالشركات التجارية.

المصادر والمراجع:

المصادر:

القوانين والأوامر:

- 1 - الأمر 75 - 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية الصادرة في 19 ديسمبر 1975 العدد 101 المعدل والمتمم.
- 2 - الأمر رقم 05 - 05 المؤرخ في 25 جويلية 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 الجريدة الرسمية الصادرة في 26 جويلية 2005، عدد 52 المعدلة والمتممة.
- 3 - القانون 91 - 08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد، الجريدة الرسمية الصادرة في 01 ماي 1991، عدد 20.
- 4 - القانون 10 / 01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010 متعلق بهمن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42 الصادرة في 28 رجب 1431 الموافق لـ 11 يوليو 2010.

المراجع:

الكتب:

- 1 - الطيب بلولة، قانون الشركات، الجزائر: منشورات بيرتي 2013.
- 2 - بلعيساوي محمد الطاهر، الشركات التجارية " شركات الأموال "، الجزء الثاني، الجزائر: دار العلوم للنشر والتوزيع، طبعة 2014.
- 3 - سميحة القليوبي، الشركات التجارية، القاهرة: دار النهضة العربية، الطبعة 3، 1993.
- 4 - كريمة كريم، شركة الشخص الواحد محددة المسؤولية، الإطار القانوني للمشروعات المتوسطة والصغيرة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2014.

المقالات:

- 1 - ابراهيم محمد الجزراوي، بشرى فاضل خضير، أنموذج مقترح للإفصاح عن حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد التاسع والثلاثون، 2014.
- 2 - الياس شاهد، عبد التعميم دفرور، الأخضر عياشي، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية جامعة حمة لخضر العدد 10 الجزء 02 2017.
- 3 - عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات " حالة السعودية "، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة م 22 ع 1.
- 4 - فيحاء عبد الخالق البكوع، سعاد سعيد غزال، كبرى محمد الطاهر، انعكاسات الالتزامات الأخلاقية لمراقب الحسابات على أساليب إدارة الأرباح، مجلة تنمية الرافدين، العدد 114، المجلد 35، سنة 2013.
- 5 - هاشم رمضان الجزائري، حسين عبد القادر معروف، ماهية حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 25، المجلد السابع، تشرين الثاني 2009.
- 6 - مراد كواشي، أهمية الحوكمة في تحسين الأداء الشامل لمنظمات الأعمال، مجلة جامعة بابل، العلوم المصرفية والتطبيقية، العدد 01، المجلد 25، 2017.
- 7 - محمد حسن يوسف، محدثات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، منشورات بنك الاستثمار القومي يونيه 2007 .

- 8 - علي الدوغجي، حوكمة الشركات وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة التقارير المالية، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة.
- 9 - جليل طريف، مبادئ الـ G20 للحوكمة، أخبار الإتحاد "حوكمة الشركات الضرس والتحديات"، الإصدار رقم 11 أكتوبر - نوفمبر - ديسمبر 2015.
- 10 - حوكمة الشركات، منشورات هيئة السوق المالية، المملكة العربية السعودية.

رسائل الدكتوراه ومذكرات ماجستير:

- 1 - علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات ودوره في مختلف الشركات التجارية، رسالة دكتوراه تخصص قانون الأعمال، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، السنة الجامعية 2016 - 2017.
- 2 - فنينخ عبد القادر، الجناح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، رسالة دكتوراه حقوق تخصص قانون الأعمال، جامعة وهران، السنة الجامعية 2011 - 2012.

المدخلات في الملتقيات:

- 1 - حماد مصطفى عزب، "رقابة المساهمين على إدارة الشركة كأحد صور الحوكمة"، بحث مقدم في المؤتمر العلمي السنوي الثالث حول الحوكمة والتنظيم القانوني لأسواق المال، المنعقد أيام 10 - 11 مايو 2016، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، العدد 01، الجزء الأول، مايو 2016.
- 2 - محمد نجيب محمد صادق حسن، دور حوكمة الشركات في محاربة الفساد (وجهة نظر محاسبية)، بحث مقدم في المؤتمر الدولي السنوي السادس حول أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 17 - 19 أبريل 2006.

